



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10976.720013/2019-43
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.658 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de agosto de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SMURFIT KAPPA DO BRASIL INDUSTRIA DE EMBALAGENS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

SUSPENSÃO. ARTIGO 29 DA LEI 10.637/2002. ESTABELECIMENTOS EQUIPARADOS A INDUSTRIAL. ILEGITIMIDADE DE FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

Em consonância com o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, só há direito de dar saída com suspensão para os estabelecimentos caracterizados como industriais. Aqueles com perfil de equiparados, como no caso presente, estão afastados de tal prerrogativa, sendo vedada a interpretação extensiva da equiparação de que trata o artigo 4º da Lei 4.504/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pelo não conhecimento, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial em face do Acórdão n.º 3401-010544, de 15 de dezembro de 2021, que deu provimento ao recurso voluntário, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

ESTABELECIMENTO. UNIVERSALIDADE DE FATO.

O conceito de estabelecimento não está atrelado aos bens que o compõe e, menos ainda, ao local físico do estabelecimento. Estabelecimento é *universitates rerum* (BEVILACQUA), universalidade de fato, conjunto de bens selecionados pelo empresário para explorar uma atividade econômica e que, por tal motivo, adquire independência destes (ULHOA).

SUSPENSÃO. IPI. ARTIGO 29 DA LEI 10.637/02. EQUIPARADO AO INDUSTRIAL. POSSIBILIDADE.

Tomando por base o princípio hermenêutico de que a Lei não contém palavras inúteis, a qualificação do estabelecimento industrial de fabricante nos parágrafos do artigo 29, está a indicar que o *caput* da mesma norma contém dentro do conceito de estabelecimentos industriais os fabricantes e aqueles que não o são, logo, os equiparados ao industrial.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente à extensão do benefício da suspensão do IPI, prevista no art. 29 da Lei n.º 10.637/2002, a estabelecimento equiparado à industrial. Foram apresentados como paradigmas os acórdãos n.º **3302-011.699 e n.º 3302-008.002**.

O recurso especial foi admitido, nos termos do despacho de admissibilidade.

O Sujeito Passivo apresentou suas contrarrazões.

O processo foi distribuído a este relator conforme preceitua o RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, a matéria foi prequestionada e a divergência se fez presente.

Saliente-se que o Sujeito Passivo, em contrarrazões, apresentou óbice ao conhecimento do recurso especial em face de eventual pretensão de a Fazenda Pública buscar rediscutir questões probatórias.

Independentemente da similitude fática entre os casos confrontados (por versarem, inclusive, sobre o mesmo contribuinte, embora tratem de estabelecimentos situados em Municípios distintos – Uberaba/MG e Pirapetinga/MG), o conhecimento do Especial Fazendário esbarra na impossibilidade de revolvimento de matéria fática por parte dessa Col. CSRF

(...)

Como adiantado, o primeiro fundamento do acórdão recorrido é baseado na constatação fática (extraída a partir das provas constantes dos autos) de que o estabelecimento da Recorrida em Pirapetinga/MG é único (industrial/comercial).

De fato, se extraem os seguintes excertos do voto condutor que reconhece essa realidade fática:

“2.1. A Recorrente descreve ser indústria de embalagens plásticas fixada no Estado de Minas Gerais por concessão de regime fiscal especial de recolhimento de ICMS. Para cumprimento de exigência do antedito regime, a Recorrente instalou dentro de seu galpão (endereço) uma distribuidora de seus produtos para vendas interestaduais. Assim, pela identidade de local físico a Recorrente entende que fábrica e distribuidora são um único estabelecimento para fins de IPI, em especial, para fins de gozo do benefício de suspensão do IPI descrito no artigo 29 da Lei 10.637/02.

(...)

2.1.2. Como se nota, o debate do ponto presente gira em torno do CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PARA FINS DE IPI; se o conceito é físico-material – atrelado ao local do estabelecimento – ou pessoal – atrelado ao CNPJ. Constatado que o conceito é pessoal, em existindo duas pessoas jurídicas dois são os estabelecimentos, e se este (conceito) é físico- material, a Recorrente e sua matriz são um único estabelecimento, consequentemente gozam (ou não) da suspensão do IPI em suas vendas, nos termos do artigo 29 da Lei 10.637/02.”

Nota-se, portanto, que no acórdão recorrido o Colegiado a quo se baseou na realidade fática, na prova dos autos.

Já nos paradigmas, embora se debruçando sobre casos semelhantes (embora envolvendo outros estabelecimentos da Recorrida no Município de Uberaba/MG, como dito), o Colegiado paradigmático concluiu que não importava a realidade dos fatos (estabelecimento único – industrial/comercial), mas sim o fato de haver sido criado um CNPJ distribuidor para atendimento de controle fiscal do fisco estadual mineiro.

(...)

A reforma do acórdão recorrido, portanto, demanda o revolvimento da situação fática apurada pelo Colegiado a quo (e desprezada pelo paradigmático) sobre a real situação do estabelecimento da Recorrida (industrial/comercial), pois nele são realizadas as atividades descritas no artigo 4º do RIPI/10 que resultam na modificação da “natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo.

Discordo do Sujeito Passivo. Pela simples leitura do recurso especial, não me parece que a Fazenda Nacional pretenda rediscutir questões probatórias.

A Recorrida alegou ser indústria de embalagens plásticas fixada no Estado de Minas Gerais por concessão de regime fiscal especial de recolhimento de ICMS. Para cumprimento de exigência do referido regime, a Recorrida instalou dentro de seu galpão (endereço) uma distribuidora de seus produtos para vendas interestaduais. Assim, pela identidade de local físico, a Recorrida entendeu que fábrica e distribuidora são um único estabelecimento para fins de IPI, em especial, para fins de gozo do benefício de suspensão do IPI descrito no art. 29 da Lei 10.637/02.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento ao recurso voluntário, acolhendo a alegação da autuada e afastando o entendimento do fisco de que fábrica e distribuidora são estabelecimentos autônomos, cada um deles responsável pelos fatos geradores do IPI que realizar.

Para a e. 1ª Turma, prevaleceu o entendimento de que estabelecimento é o complexo de bens, selecionados pelo empresário para o exercício da empresa. Vejamos:

Daí se nota que estabelecimento não está atrelado a local físico ou ainda a identidade de pessoa jurídica; o critério legal é o exercício da empresa, é atividade econômica da pessoa jurídica. Em suma, estabelecimento é o complexo de bens, selecionados pelo empresário para o exercício da empresa. (Destacou-se)

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, por outro lado, **analisando caso idêntico da mesma contribuinte**, negou provimento ao recurso voluntário, defendendo que a suspensão do art. 29 da Lei 10.637/02 é destinada somente ao estabelecimento industrial, **e não ao estabelecimento equiparado ao industrial – como é o caso da Recorrida**.

Nota-se claramente que nos acórdãos paragonados a discussão se baseou no conceito de equiparado a industrial e a possibilidade de extensão do benefício da suspensão do IPI, prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, a estabelecimento equiparado à industrial.

Inclusive, um dos paradigmas é do próprio sujeito passivo, discutindo exatamente a mesma matéria e com resultados diametralmente opostos.

Sabemos que o recurso de divergência se destina à uniformização de dissídios jurisprudenciais, uniformizando a jurisprudência do CARF e proporcionando segurança jurídica aos administrados.

Nos termos do art. 67, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, este instrumento é cabível contra decisão que interpretar norma tributária diferentemente do entendimento adotado por outra turma ou Câmara do Conselho de Contribuintes ou do CARF ou pela CSRF, o que só se configura quanto à subsunção de fatos semelhantes à mesma norma.

O dissídio jurisprudencial revela-se no conteúdo material, ou seja, ele só se configura quando estão em confronto decisões que tratam de situações fáticas semelhantes exarados à luz do mesmo arcabouço jurídico. Em outras palavras, o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos que embasam a questão jurídica.

Sendo assim, não merece prosperar as alegações do Sujeito Passivo em sede de contrarrazões.

Neste norte, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito

A lide posta nos autos cinge-se a decidir se o estabelecimento equiparado a industrial tem direito à suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

A questão foi enfrentada com maestria pelo voto vencedor do Acórdão nº 3302-008.002, de 28 de janeiro de 2020. Por entender que a decisão proferida naquela decisão seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *in verbis*:

(...) a questão jurídica é se os estabelecimentos “equiparados a industriais para todos os efeitos” também o são para fruição do benefício de que trata o artigo 29 da Lei 10.637/02, tese defendida pela Recorrente, ou não, segundo a tese defendida pela fiscalização.

Para decidir a presente demanda é necessário analisar algumas premissas:

A primeira delas é a de que o artigo 29 da Lei n. 10.637/2002 garante aos estabelecimentos industriais o direito a que as matérias primas, os produtos

intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), saiam do estabelecimento industrial com suspensão do IPI.

Quanto a isto não há controvérsia.

A segunda premissa é a se o art. 4º, inc. II da Lei nº 4.502/64 (que versa sobre imposto de consumo que incide sobre produtos industrializados), que instituiu o estabelecimento equiparado a industrial, também o equiparou para fins do artigo 29 da Lei n. 10.637/2002 verbis:

“Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, **para todos os efeitos** desta Lei:

(...)

II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte;”

No mesmo sentido é o RIPI.

“Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II”

A questão passa por saber se o termo “equiparado a industrial” de que trata a mencionada Lei nº 4.502/64 também se aplica ao artigo 29 da Lei n. 10.637/2002.

Esta discussão é tormentosa e foi objeto de calorosos debates na Câmara Superior de Recursos Fiscais, merecendo destaque o ocorrido no processo nº 10830.000824/2008-26, que gerou o Acórdão n.º 9303-005.434, decidido a favor da tese esposada pela Fazenda Nacional, gerando a seguinte ementa:

IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IPI. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não se aplica a suspensão do IPI, prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, nas saídas de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, de estabelecimento equiparado a industrial. A lei prevê o benefício fiscal somente aos estabelecimentos industriais. Interpretação literal da Lei por força do que dispõe o art. 111 do CTN.

Efetivamente, quando a lei quer criar um benefício para estabelecimentos industriais e equiparados a industriais o faz expressamente e, por força do artigo 111 do CTN (... Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (...) suspensão ou exclusão do crédito tributário;) e o enunciado deve ser objeto de interpretação literal, mencionado como exemplo o artigo 43 do RIPI.

Dos Casos de Suspensão Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto:

- o óleo de menta em bruto, produzido por lavradores, com emprego do produto de sua própria lavoura, quando remetido a estabelecimentos industriais, diretamente ou por intermédio de postos de compra (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 10);

- os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, diretamente a exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 11);

III- os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a depósitos fechados ou armazéns-gerais, bem como aqueles devolvidos aoremetente (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 11);

Ademais, a Instrução Normativa n. 948 da Receita Federal do Brasil, editada em 15 de junho de 2009 recriou, em seu artigo 21, a suspensão do IPI dos materiais de embalagens destinados a empresas de certos segmentos e, no artigo 27 expressamente afirma que a suspensão não se aplica a estabelecimentos industriais por equiparação.

Efetivamente, tendo a Lei nº 4.502/64 equiparado os estabelecimentos “para fins desta lei”, admitir a extensão implicaria interpretação extensiva não autorizada.

Nesta mesma linha, para reforçar a *ratio*, trago à baila o voto condutor do Acórdão 3302-011699, de 26 de agosto de 2021:

O art. 24 do RIPI/2010 define três espécies de contribuintes de IPI: o importador (inciso I), o industrial (inciso II) e o equiparado a industrial (inciso III). A partir desta definição, cada um desses três tipos de contribuinte passa a receber disciplina legal que não necessariamente é coincidente.

Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010:

Art.24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I. - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);

II. - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

III. - **o estabelecimento equiparado a industrial**, quanto ao fato gerador relativo **aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);(gn)

Parágrafo único. Considera-se **contribuinte autônomo** qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação **a cada fato gerador que decorra de ato que praticar** (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).(gn)

(...).

Art.384 .Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz(Lei nº 4.502, de 1964, art. 57).

(...)

Art.609. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

I. - a expressão “estabelecimento”, em sua delimitação, diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas, em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza;

II. - **são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica;**(gn)

Assim estabelece o artigo 136 do RIPI de 2010:

Suspensão

Art. 136. Sairão com suspensão do imposto:

(...)

III - do estabelecimento industrial, os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas Posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, e Lei nº 10.485, de 2002, art. 4º);

(...)

V- do estabelecimento industrial, as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, quando adquiridos por estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nos Códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da TIPI (Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 1º, inciso I, alínea "a"); e

A Instrução Normativa RFB nº 948, de 2009, no sentido de disciplinar a suspensão em foco, em seu art. 27, dispõe que:

Art. 27. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica:

(...)

II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º.

(Grifo e negrito nossos)

A hipótese de exceção a que se refere o inciso II do art. 27 da IN RFB nº 948, de 2009, não se aplica ao caso, pois não se trata da equiparação prevista no art. 4º da citada IN, o qual se transcreve abaixo:

Art. 4º O disposto nos 2º e 3º aplica-se, também, a empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equiparada a estabelecimento industrial, nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

O referido ato normativo veicula a correta interpretação que se deve ter do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, no sentido de que o benefício não abrange as saídas de produtos do estabelecimento equiparado a industrial, mas tão somente do estabelecimento industrial.

Do direito dos estabelecimentos equiparados a industriais ao benefício de suspensão do IPI do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002.

- Lei 10.637/2002.

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Contudo sua aplicação fica restrita aos seguintes quesitos:

☐ Somente para saídas de estabelecimentos industriais, fabricantes dos respectivos insumos; sendo assim, não alcança as saídas destes itens por estabelecimentos equiparados a industrial, independente do fato de que os bens tenham a destinação prevista no citado dispositivo legal.

☐ Em se tratando de matéria relativa ao IPI, há na sua legislação clara distinção entre estabelecimento industrial e o equiparado a industrial, de forma que é nesse contexto que deve ser lido o art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Quisesse o legislador ordinário autorizar o benefício da suspensão também ao estabelecimento equiparado a industrial, certamente o teria mencionado expressamente no dispositivo.

Esta exigência acima por si só já elimina a possibilidade das saídas com suspensão do estabelecimento fiscalizado; contudo outras exigências ainda seriam necessárias mas dispensáveis a sua comprovação:

- ☐ Não alcança as operações realizadas por estabelecimento importador (saídas de produtos ou de mercadorias importadas);
- ☐ A preponderância se caracteriza quando o estabelecimento adquirente obteve receita bruta dos produtos referenciados em razão superior a 60% (sessenta por cento) da receita total do estabelecimento no ano imediatamente anterior ao da aquisição;
- ☐ Não alcança os estabelecimentos destinatários equiparados a industrial, com exceção das operações de industrialização por encomenda destes ao estabelecimento industrial operações de retorno dos insumos incorporados ao produto industrializado (art. 27 II da IN 948/2009);
- ☐ Não alcança os estabelecimentos destinatários optantes pelo SIMPLES (art. 27 I SRF 948/2009);
- ☐ Não alcança as saídas para Pessoas Jurídicas Comerciantes;
- ☐ Não alcança as saídas para estabelecimentos que explorem a Atividade Rural;
- ☐ Não alcança as saídas para contribuintes Pessoas Físicas.

Por força do art. 111 do CTN, não há como admitir interpretação extensiva para casos de suspensão de tributos. Não há permissivo legal que possibilite estabelecimentos equiparados a industriais aproveitar a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Logo, o sujeito passivo deveria ter destacado o IPI nas saídas tributadas. Não feito o correto procedimento, é lícito o lançamento tributário objeto da lide em julgamento.

Forte nestes argumentos, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. No mérito, dou provimento ao recurso para definir que estabelecimentos equiparados a industriais não possuem o benefício de suspensão do IPI previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, determinando o restabelecimento do auto de infração.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho